

## المحاضرة الثانية: المبادئ العامة والمسؤوليات

1. 200\* الأهداف و المبادئ الرئيسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية: يعتبر هذا المعيار معيار المعايير أو الإطار

النظري لكل المعايير الأخرى حيث يحتوي على:

- هدف التدقيق: حيث أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو لأجل تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت وفقا لإطار محدد وهذا من كافة النواحي الأساسية، وأنها خالية من أية انحرافات مادية وتعتبر بصورة واضحة، حقيقية وعادلة عن نتائج عمليات المؤسسة.

بالرغم من ذلك فإن المدقق لا يمكن أن يؤكد استمرارية المؤسسة وكفاءة الإدارة في تسيير المؤسسة<sup>1</sup>.

- المبادئ العامة: هي مبادئ ملزمة لكل مدقق صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، تسمى بالمبادئ الأخلاقية التي تحكم مسؤولية المدقق المهنية وهي:

- الاستقلالية؛ - الأمانة؛ - الموضوعية؛ - الكفاءة المهنية و العناية المطلوبة؛ - السرية؛ - السلوك المهني والمستوى العلمي؛ - المعايير الفنية " التقنية".

وهذا يعني أنه على المدقق التقيد بالمعايير الدولية للتدقيق في مهامه، ويتوجب عليه الاعتقاد بأن البيانات المالية تتضمن معلومات مضللة بصورة جوهرية وعدم افتراض ضرورة صحتها إلى حين الوصول إلى قرائن (أدلة) تدعمها<sup>2</sup>.

- المسؤوليات العامة للمدقق: لقد حددت متطلبات المسؤولية العامة للمدقق المستقل ( من بين أمور أخرى) وهي كالتالي<sup>3</sup>:

- ✓ - أن يمارس المدقق الحكم المهني، ويحافظ على مبدأ الشك المهني خلال تخطيط وتنفيذ التدقيق؛
- ✓ التعرف على مخاطر وجود أخطاء جوهرية وتقديرها، سواء بسبب الاحتيال، أو الخطأ، استنادا إلى فهم المؤسسة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عن وجود الأخطاء الجوهرية، وذلك من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة للمخاطر المقدرة؛

<sup>1</sup> مسيف خالد، مرجع سابق، ص 107.

<sup>2</sup> داوود يوسف صبح، " تدقيق البيانات المالية"، الجزء 2، الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص 28.

<sup>3</sup> عبد الرؤوف حسين العزي، مرجع سابق، ص 01.

✓ تكوين رأي حول البيانات المالية، استنادا إلى النتائج المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.  
✓ الاتصال، والتقرير للمستخدمين، أو الإدارة، أو المكلفين بالحكومة، أو أطراف خارج المؤسسة، فيما يتعلق بالأمور الناتجة عن التدقيق، هذه المسؤوليات، قد تحددها معايير التدقيق، أو الأنظمة، أو اللوائح المعمول بها.

فيما يخص المسؤولية عن القوائم المالية، فمسؤولية المدقق هي تكوين وإبداء الرأي حولها، بينما مسؤولية إعدادها وعرضها تقع على عاتق إدارة المؤسسة<sup>4</sup>.

أما بالنسبة للبيانات المالية الخاضعة لعملية التدقيق هي تلك كل البيانات الخاصة بالمؤسسة، والتي أعدت من طرف الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحكومة، ولا يعفي تدقيق البيانات المالية، الإدارة، أو المكلفين بالحكومة من مسؤولياتهم.

**(2) \* 210\* الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق:** شروط اتفاقية أو قبول التدقيق والخاص بكتاب التكليف بالتدقيق، يعني وجود اتفاق بين المدقق والعميل على طبيعة أعمال التدقيق والمسؤوليات والأتعاب وغيرها، حيث أنه قبل البدء في عملية التدقيق، يتوجب على العميل طلب خدمات المدقق بشكل رسمي عن طريق إرسال كتاب التكليف رسميا للعميل ليؤكد موافقته على تعيينه وهذا قبل المباشرة في المهمة، تجنباً لحدوث أي سوء تفاهم ويحتوي هذا الكتاب أو رسالة المهمة على المحتويات الأساسية والتي قد تختلف من عميل إلى آخر نذكر أهمها فيما يلي<sup>5</sup>:

- الهدف من المهمة؛
- مسؤولية الإدارة عن تحضير و تقديم البيانات المالية؛
- نطاق التدقيق؛
- شكل التقرير ووسائل إيصال نتائج التكليف؛
- أسس احتساب الأتعاب و كيفية تسديدها؛
- حرية الاطلاع على السجلات والمستندات وأية معلومات تكون مطلوبة بشأن التدقيق، وقد أجاز المعيار للمدقق حرية إضافة أية بيانات أخرى؛
- الترتيبات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق؛

<sup>4</sup> داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص ص 29-30.

<sup>5</sup> مسيف خالد، مرجع سابق، ص 108.

- مسؤولية المدقق في قيامه بالمهمة حسب المعايير الدولية التي تتطلب التخطيط للتدقيق لأجل الحصول على أدلة كافية و مقنعة.

- الشروط المسبقة للتدقيق: يجب على المدقق التأكد من توافر الشروط المسبقة من خلال القيام بما يلي:

❖ تحديد ما إذا كان التقرير المالي المعمول به في إعداد البيانات المالية مقبولاً؛

❖ الحصول على موافقة الإدارة بأنها تدرك وتتفهم مسؤوليتها عن الأمور التالية<sup>6</sup>:

- إعداد البيانات المالية، طبقاً لإطار التقرير المالي المعمول به، بما في ذلك - إذا كان مناسباً - العرض العادل للبيانات المالية؛

- الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية من أجل إعداد بيانات مالية تخلو من أخطاء جوهرية، سواء بسبب الاحتيال، أو الخطأ؛

- تمكين المدقق من الوصول غير المقيد إلى جميع المعلومات التي تعلم الإدارة بأنها ذات صلة بإعداد البيانات المالية مثل: السجلات والوثائق وغيرها والأشخاص المحددين من داخل المؤسسة، لضرورة الحصول منهم على أدلة التدقيق وأي معلومات إضافية قد يطلبها من الإدارة لغرض التدقيق.

- التغيير في شروط ارتباط التدقيق: يمكن إعادة التغيير في شروط التكليف بمهمة التدقيق من قبل العميل في حالة حدوث أي تغييرات أو مستجدات تدعو إلى ذلك، وهذا قبل إنهاء المدقق لمهمته، ويتوجب على المدقق هنا في هذه الحالة دراسة ذلك قبل الموافقة على تغيير التكليف والاتفاق معاً على الشروط الجديدة إذا اقتنع بأن هناك مبررات معقولة لهذا التغيير، أما في حالة عدم وجودها فعلى المدقق عدم الموافقة على تغيير التكليف الأصلي الأول وبالتالي يتوجب عليه الانسحاب من ارتباط التدقيق - إذا كان ذلك ممكناً - آخذاً في الحسبان الأنظمة واللوائح المعمول بها؛ بالإضافة إلى تحديد ما إذا كانت هناك أية التزامات، سواء كانت تعاقدية، أو غير ذلك، تتطلب إخطار الأطراف الأخرى متمثلة في المكلفين بالحكومة، أو الملاك.

**(3) \* 230 \* وثائق التدقيق (التوثيق):** يتعلق هذا المعيار بتوثيق جميع الأمور المهنية في أوراق العمل كبرهان على رأي المدقق النهائي وأن إجراءات التدقيق التي قام بها قد تمت ووفقاً لمعايير التدقيق الدولية، تشير هذه النقطة الخاصة بتوثيق الأمور المهنية إلى كل الأمور المهمة والأساسية التي توفر للمدقق قرائن يدعم بها رأيه، وتضم هذه الأمور

<sup>6</sup> عبد الرؤوف حسين العزي مرجع سابق، ص 02.

أوراق العمل التي تحتوي على معلومات مخزنة إما في الأوراق أو وسائل إلكترونية كالحاسوب أو أية وسيلة أخرى، حيث تساعد على تخطيط، تنفيذ ومتابعة عملية التدقيق.

أما شكل ومضمون هذه الأوراق ينبغي أن تكون هذه الأوراق بشكل مفصل لتسهيل الفهم الدقيق لعملية التدقيق، يسجل المدقق في هذه الأوراق المعلومات المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، برنامج تخطيط عملية التدقيق، طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي يتم تنفيذها وصولاً إلى تسجيل النتائج و الاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.

يتأثر شكل ومضمون هذه الأوراق بما يلي<sup>7</sup>:

- طبيعة التكلفة؛
- شكل التقرير؛
- طبيعة أعمال العميل وتعقيدها؛
- النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- المنهجية والتقنية الخاصة المستعملة خلال المهمة.

ويعتبر استعمال أوراق العمل الموحدة وسيلة مساعدة على تحسين كفاءة إعدادها ومتابعتها.

بالنسبة لشكل ومحتوى ومدى أوراق التدقيق يجب مراعاة الأمور التالية<sup>8</sup>:

✓ يجب على المدقق إعداد أوراق تدقيق كافية، تمكن المدقق الخبير، الذي ليس له اتصال سابق بالتدقيق من تفهم طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق، التي تم تنفيذها لتحقيق الالتزام بمعايير التدقيق، و المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها ونتائج إجراءات التدقيق المنفذة، وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها بالإضافة للأمور المهمة التي نشأت أثناء التدقيق، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأنها، والأحكام المهنية المهمة، التي تم اتخاذها للوصول إلى هذه الاستنتاجات.

✓ عند توثيق طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق المنفذة، يجب على المدقق تسجيل:

- الخصائص المحددة للبنود، أو الأمور التي تم اختبارها؛
- الشخص القائم بعمل التدقيق وتاريخ الانتهاء من العمل؛

<sup>7</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 114.

<sup>8</sup> عبد الرؤوف حسين العزي مرجع سابق، ص 04.

- الشخص الذي قام بفحص أعمال التدقيق المنفذة، وتاريخ، ومدى هذا الفحص.

✓ يجب على المدقق توثيق المناقشات، التي تدور حول الأمور المهمة مع الادارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك، طبيعة الأمور التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوثها؛

✓ يتوجب على المدقق إذا تعرف على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي توصل إليه بشأن أمر مهم، توثيق الكيفية التي يتم بها التعامل مع عدم الاتساق لهذه المناقشات، والجهة التي تمت المناقشة معها.

يراعى في هذا المعيار مبدأ هام من المبادئ العامة أو الشخصية الذي يجب أن يتوفر في المدقق ألا وهو مبدأ السرية وحفظ أوراق العمل حيث يتطلب هنا من المدقق أن يتبنى إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية وسلامة أوراق العمل، والاحتفاظ بما لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية ووفقا للمتطلبات القانونية، كما نشير إلى هذه النقطة الأخيرة هنا بمراجعة المدقق أيضا لمبدأ آخر ألا وهو مبدأ بذل العناية المهنية اللازمة أو كما سماه بعض الباحثين الآخرين بمبدأ الحذر المهني المعقول.

#### (4) \* 240 \* مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية:

يعرف الاحتيال بأنه الانحرافات المتعمدة وهو فعل مقصود " متعمد " بينما الخطأ غير متعمد وفعل غير مقصود، فالأخطاء في البيانات المالية تنشأ بسببين إما الخطأ أو الاحتيال والعامل الذي يفرق بينهما، هو ما إذا كان الإجراء الأساسي الناتج عنه الأخطاء في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود، فعدم اكتشاف أية أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال هو خطر أعلى من تلك المخاطر الناتجة عن الخطأ.

فمصطلح الاحتيال يدل على فعل مقصود وهذا من خلال<sup>9</sup>:

- التزوير أو حذف متعمد أو تجاوزات للرقابة؛
- التزوير أو التلاعب بالمستندات والسجلات؛
- اختلاس الأصول؛
- سوء تطبيق البيانات المحاسبية.

وأما مصطلح الخطأ فهو غير مقصود، وقد يقع في<sup>10</sup>:

- الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات والمعاملات المحاسبية؛
- السهو أو سوء فهم الحقائق؛

<sup>9</sup> محمود السيد الناغي، " دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل وإطار للتطبيق -"، المنصورة: المكتبة العصرية، مصر، 2000، ص 116.

<sup>10</sup> محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص 147.

## ■ سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

ينص هذا المعيار على أنه عند قيام المدقق بعملية التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك عند قيامه بإعداد التقرير لنتائج التدقيق يتوجب عليه التفكير في مخاطر احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية ناتجة عن الاحتيال والخطأ، وفي حالة الشك أو اكتشاف وجودهما من قبل المدقق فعليه التوسع في إجراءاته التدقيقية وتقديم تقارير للإدارة لمستعملي البيانات المالية والمعتمدين على تقرير المدقق، والسلطات النظامية أو التنفيذية.

بعض المؤشرات لاحتمال وجود أعمال الغش والأخطاء على سبيل المثال لا الحصر<sup>11</sup>:

- تدهور الحالة المالية للمؤسسة ووجود نسب مالية غير مبشرة؛
- وجود رأس مال عامل غير ملائم ( بالزيادة أو بالنقصان)؛
- وجود خسائر كبيرة في حسابات الزبائن وقيمة كبيرة للزبائن المشكوك فيهم؛
- الاعتماد الكبير على سلعة واحدة أو عميل واحد أو سلع وعملاء قليلون؛
- إلزام موظفي المحاسبة والمالية على إنجاز البيانات المالية في فترة غير كافية وغير عادية؛
- المعاملات غير الاعتيادية خاصة قرب نهاية السنة والتي لها تأثير مهم على الأرباح؛
- العمليات المحاسبية المعتمدة وغير الاعتيادية؛
- المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة ( بين الوحدات)؛
- وجود مصاريف أتعاب كبيرة بالمقارنة مع الخدمات المقدمة؛
- وجود اختلافات كبيرة بين الحسابات والمصادقات الخارجية المرسلة؛
- إجابات الإدارة المراوغة أو غير المعقولة على استفسارات المدقق؛
- التغيرات الكبيرة للبرامج الآلية المستعملة دون اختبارها؛
- عدم إمكانية استخراج المعلومات من الحاسوب.

الاجراءات المتبعة عند ظهور دلائل على وجود الاحتيال أو الخطأ:

على المدقق أن ينظر في تأثير الخطأ المحتمل على البيانات المالية، فإذا كان له تأثير جوهري فإن عليه تنفيذ إجراءات معدلة أو إضافية لتأكيد أو تبديد شكوكه من وجود الاحتيال أو الخطأ. في حالة عدم تبديد شكوكه فإن عليه النظر في مصداقية المعلومات المقدمة من طرف الإدارة وعلاقتها بإخفاء هاته الأخطاء والموظفين المتورطين.

<sup>11</sup> مسيف خالد، مرجع سابق، ص ص: 111-112.

مؤشرات ضعف أمانة أو كفاءة الإدارة:

هناك العديد من المؤشرات يمكن إيجازها فيما يلي<sup>12</sup>:

- السيطرة على الإدارة من قبل شخص واحد أو مجموعة صغيرة وعدم وجود مجلس أو لجنة فعالة للإشراف عليهم؛
- وجود هيكل تنظيمي معقد للمؤسسة من دون داعي لذلك؛
- الفشل المستمر في تصحيح نقاط ضعف الرقابة الداخلية؛
- وجود نسبة عالية من التغييرات بين موظفي المحاسبة والمالية الرئيسيين؛
- وجود تغييرات متكررة في المستشارين القانونيين أو المدققين.

الإبلاغ عن الاحتيال والخطأ:

هناك عدة جهات ينبغي للمدقق إبلاغها في حال اكتشاف أي عملية احتيال مقصودة أو خطأ غير مقصود، أهمها<sup>13</sup>:

إلى الإدارة:

على المدقق إبلاغ الإدارة بالسرعة الممكنة في حال وجود خطأ أو احتيال جسيم فعلا أو في حال بقاء شكوك المدقق حول ذلك، سعيا إلى دليل يثبت تصحيح البيانات المالية المتأثرة بذلك الخطأ فيما بعد.

إلى المستفيدين من تقرير المدقق:

- في حال استنتاج المدقق بأن الاحتيال أو الخطأ له تأثير جوهري على البيانات المالية، وإن هذا التأثير لم يتم تصحيحه فإن عليه أن يبدي في تقريره رأيا متحفظا أو معاكسا؛
- إذا منع المدقق من قبل المؤسسة من الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة لذلك، فإن عليه يبدي رأيا متحفظا أو أن يمتنع عن إبداء الرأي في البيانات المالية.

<sup>12</sup> مسيف خالد، مرجع سابق، ص 113.

<sup>13</sup> مسيف خالد، نفس المرجع، نفس الصفحة.

إن واجب السرية يمنع المدقق عادة من إبلاغ الاحتيال أو الخطأ إلى طرف ثالث، لكن بموجب التشريع والقانون يتم تجاوز واجب السرية، فمثلا في الجزائر يجب على المدقق إبلاغ وكيل الجمهورية عن اكتشاف الأخطاء والاحتيال.

**(5) \* 250\*** مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية: يتعلق هذا المعيار بمسؤولية تطبيق القوانين والأنظمة وأن الإدارة مسئولة عن هذا التطبيق، وأن مسؤولية المدقق عند اكتشافه لعدم التطبيق أو المطابقة وبعد تأكده من ذلك، عليه رفع تقارير حول عدم المطابقة للإدارة العليا والسلطات المشرفة.

يتوجب على المدقق الإدراك بأن عدم مراعاة القوانين قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية، وفي حالة ما إذا تم شك المدقق بأن أعضاء الإدارة العليا أو أعضاء في مجلس الإدارة متورطون في عدم الالتزام فعليه الإبلاغ إلى المستفيدين من تقرير المدقق، وذلك في حالة استنتاجه بأن عدم الالتزام له تأثير جوهري على البيانات المالية ولم يتم عكسه بشكل ملائم في تلك البيانات، فعليه أن يعطي رأيا متحفظا أو رأيا معاكس والإبلاغ أيضا إلى السلطات النظامية و التنفيذية، حيث يتطلب هنا من المدقق في بعض الدول الإبلاغ عن عدم الالتزام إلى السلطات الرقابية.

**مسؤولية الإدارة للالتزام بالقوانين والأنظمة:**

تقع مسؤولية منع واكتشاف عدم الالتزام على عاتق الإدارة وهذا من خلال<sup>14</sup>:

- ❖ وضع أنظمة ملائمة للرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي؛
- ❖ وضع قواعد سلوكية للعمل ومتابعة تطبيقها من طرف الموظفين ومعاقبة المتجاوزين؛
- ❖ تعيين مستشارين قانونيين للمساعدة على مراعاة المتطلبات القانونية.

**اعتبارات المدقق حول الالتزام بالقوانين والأنظمة:**

إن المدقق غير مسؤول تماما عن منع عدم الالتزام ولكن إجراءات التدقيق السنوية قد تكون رادعة.

ويعتبر أكبر سبب لعدم إمكانية اكتشاف عدم الالتزام هو التصور الذاتي للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية باستعمال العينات. إن عدم التزام المنظمة ببعض القوانين والأنظمة قد يتسبب في توقيف نشاطها مثل البنوك وعدم التزامها بمتطلبات رأس المال أو متطلبات الاستثمار، على المدقق الحصول على إقرارات خطية بأن الإدارة قد كشفت له عن كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة المعروفة أو المحتملة والتي سيؤخذ تأثيرها بعين

<sup>14</sup> محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص 165.

الاعتبار عند إعداد البيانات المالية أو في حالة عدم وجود دليل معاكس، فإنه من حق المدقق الافتراض بأن المنظمة ملتزمة بهذه القوانين والأنظمة<sup>15</sup>.

الاجراءات عند اكتشاف عدم الالتزام:

كما في حالة وجود الاحتيال والخطأ فإنه عندما يصل المدقق إلى مؤشرات تفيد باحتمال عدم وجود عدم الالتزام، فإن عليه تقييم إمكانية تأثير ذلك على البيانات المالية، وكذلك العواقب المالية المحتملة من غرامات وعقوبات التي قد تصل إلى حد توقيف المؤسسة عن النشاط.

في هذه الحالة، على المدقق توثيق ذلك ( جمع الأدلة الملموسة ) ومناقشته مع الادارة، إذا لم تقدم الادارة ومحاميها معلومات مرضية بأنها ملتزمة عليه استشارة محاميه الخاص حول العواقب القانونية إذا كان هناك انتهاك للقانون، وفي حال عدم الحصول على أدلة إثبات بعدم الالتزام، فعلى المدقق عدم الاشارة إلى شكوكه في تقريره، وعليه النظر إلى ما ينطوي عليه عدم الالتزام وعلاقته بمصادقية إقرارات الإدارة.<sup>16</sup>

مؤشرات حدوث عدم الالتزام: هناك العديد منها، نذكر على سبيل المثال لا الحصر:<sup>17</sup>

- الخضوع إلى رقابة (Contrôle) من قبل أحد الادارات الحكومية: الضرائب، الضمان الاجتماعي، الرقابة على الجودة والأسعار... إلخ، أو دفع غرامات وعقوبات.
- منح امتيازات إلى استشاريين أو أطراف ذات علاقة أو موظفين أو موظفين حكوميين؛
- دفع عمولات وأتعاب مرتفعة بشكل ملفت للنظر؛
- وجود مشتريات بأسعار أعلى أو أقل بكثير من سعر السوق؛
- مدفوعات نقدية غير اعتيادية؛
- معاملات غير اعتيادية مع أطراف غير متعاقدة؛
- معاملات غير مصادق عليها، أو معاملات مسجلة بشكل غير مناسب.
- تعليقات وسائل الإعلام.

<sup>15</sup> مسيف خالد، مرجع سابق، ص 115.

<sup>16</sup> المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة "، طبعة 2016/2017، الجزء الأول، الأردن، أوت 2017، ص 217.

<sup>17</sup> مسيف خالد، مرجع سابق، ص 115.

إذا شك المدقق بأن بعض أعضاء الإدارة العليا أو أعضاء في مجلس الإدارة متورطون في عدم الالتزام فعليه الإبلاغ:18

إلى المستفيدين من تقرير المدقق:

إذا استنتج المدقق بأن عدم الالتزام له تأثير جوهري على البيانات المالية ولم يتم عكسه بشكل ملائم في تلك البيانات، فعليه أن يعطي رأياً متحفظاً أو رأياً معاكساً.

إلى السلطات النظامية أو التنفيذية:

يتطلب من المدقق في بعض الدول الإبلاغ عن عدم الالتزام إلى السلطات الرقابية.

**(6) \* 260\* الاتصال مع أولئك المكلفين بالحكومة :**

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتمثلة في الاتصال مع المكلفين بالحكومة فيما يخص عملية تدقيق بيانات مالية. ولا يحدد المعيار متطلبات تتعلق باتصال المدقق بإدارة أو مالكي منشأة ما إذا كانوا مكلفين بدور حكومي أيضاً يجب على المدقق إدراك أهمية الاتصالات المتبادلة الفعالة أثناء تدقيق بيانات مالية، حيث يوفر هذا المعيار إطار عمل مهمين لاتصالات المدقق مع المكلفين بالحكومة، ويحدد بعض المسائل المحددة التي سيتم الاتصال بشأنها. حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) تعريف حوكمة الشركات أنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة شركات الأموال.<sup>19</sup>

يتوقف تطوير علاقة عمل بناءة على ضرورة مهمة تترجم في الاتصال المتبادل والفعال بين المدقق والمكلفين بالحكومة والذي يساعدهما في فهم الأمور المرتبطة بالتدقيق السارية، مع الحفاظ على استقلالية وموضوعية التدقيق، كما يساعد المدقق في الحصول على معلومات ذات صلة بالتدقيق من المكلفين بالحكومة ( فهم المؤسسة وبيئتها، التعرف على المصادر المناسبة لأدلة التدقيق، وفي توفير معلومات عن معاملات، أو أحداث معينة )، ومن شأنه كذلك مساعدة المكلفين بالحكومة في الوفاء بمسؤوليتهم عن الاشراف عن عملية التقرير المالي وبالتالي تخفيض مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

على الرغم من أن المدقق مسئول عن الإبلاغ عن المسائل التي يتطلبها هذا المعيار، إلا أن الإدارة مسؤولة أيضاً عن إبلاغ المسؤولين بالمسائل المتعلقة بالحكومة، ولا يعنى الإبلاغ من قبل المدقق الإدارة من هذه المسؤولية.

<sup>18</sup> المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، " إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة "، ص 220.

<sup>19</sup> رأفت حسين مطر، " آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات "، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد 13، العدد الأول، عمان، ص 47.

قد يقيد القانون أو النظام عملية إبلاغ المدقق للمسؤولين عن الحوكمة عن بعض المسائل وفي بعض الظروف، قد تكون الصراعات المحتملة معقدة بين التزامات المدقق بالسرية والتزاماته بالإبلاغ. وفي مثل هذه الحالات، قد ينظر المدقق في الحصول على المشورة القانونية.

### مسؤولية المدقق اتجاه الاتصال بالمكلفين بالحوكمة:<sup>20</sup>

يهدف المدقق إلى إبلاغ المكلفين بالحوكمة \_ بوضوح \_ عن مسؤولياته الخاصة بتدقيق البيانات المالية وإعطائهم نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخطط للتدقيق. وأن يحصل على معلومات ذات صلة بالتدقيق منهم، وأن يزودهم أولاً بأول بالملاحظات الناتجة عن التدقيق، والتي تعد مهمة وذات صلة بمسؤوليتهم في الاشراف على عملية التقرير المالي.

يجب على المدقق تحديد الشخص (الأشخاص) المناسب ضمن هيكل حوكمة المؤسسة الذي سيتم إبلاغه.

أما بالنسبة لعملية الاتصال فيجب أن تتوفر على العناصر المتمثلة فيما يلي:<sup>21</sup>

أشكال الاتصال: يجب على المدققين إبلاغ المكلفين بالحوكمة \_ كتابة \_ بالنتائج المهمة، التي تم التوصل إليها من التدقيق، إذا كان الاتصال شفويًا، غير كاف طبقاً للحكم المهني للمدقق، وليس من الضروري تضمين الاتصالات المكتوبة بجميع الأمور التي ظهرت خلال عملية التدقيق.

يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة \_ كتابة \_ ما يتعلق باستقلاله عندما يكون ذلك مطلوباً.

توقيت الاتصال: يجب على المدقق التواصل مع المكلفين بالحوكمة، في الوقت المناسب بحسب الحال.

كفاية عملية الاتصال: يجب على المدقق تقييم ما إذا كان الاتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة كافياً لغرض التدقيق، وإذا لم يكن الأمر كذلك، يجب عليه تقييم التأثير الناتج عن تقديره لمخاطر الأخطاء الجوهرية (إن وجد) والقدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، وأن يتخذ التصرف المناسب.

<sup>20</sup> عبد الرؤوف حسين العزي، مرجع سابق، ص 07.

<sup>21</sup> عبد الرؤوف حسين العزي، نفس المرجع، نفس الصفحة.